

0-800435

На правах рукописи

Юмаев Михаил Минясырович

**НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБЫЧИ
ТВЕРДЫХ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ**

08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized capital letter 'О' followed by a series of connected loops and a final vertical stroke.

Москва

2012

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Павлова Лидия Петровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук
Ежов Сергей Сергеевич,
Негосударственное образовательное учреждение
«Московская Школа Управления «Сколково»,
главный экономист Энергетического центра

доктор экономических наук, профессор
Кяшин Владимир Алаторьевич,
ФГБОУ ВПО «Российский экономический
университет имени Г.В. Плеханова»,
профессор кафедры «Налоги и налогообложение»

доктор экономических наук, профессор
Паскачев Асламбек Боклуевич,
НОУВПО «Московский налоговый
институт», президент

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Российский университет
дружбы народов»

Защита состоится 04 апреля 2013 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «01» марта 2013 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «26» декабря 2012 г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: <http://vak.ed.gov.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент



Е.Е. Смирнова

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА ФКУ



833184

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Полезные ископаемые на современном историческом этапе являются базисом устойчивого экономического развития государства, их добыча и использование позволяют хозяйствующим субъектам аккумулировать рентные доходы, часть которых перераспределяется в пользу государства.

Группа твердых полезных ископаемых (далее - ТПИ) включает разнообразные по химическим и физическим свойствам полезные ископаемые: металлосодержащие полезные ископаемые, уголь, драгоценные камни, полезные ископаемые, используемые в строительстве, горнохимическом производстве, и ряд других.

Потребность в ТПИ динамично возрастает, они занимают особое место в минерально-сырьевой базе¹ Российской Федерации: являются основой металлургической промышленности, машиностроения, электроники, химической и строительной индустрии; по объемам запасов, добычи и поставок на мировые рынки ТПИ Российская Федерация занимает лидирующие позиции в мировом минерально-сырьевом комплексе².

Деятельность по добыче ТПИ характеризуется сложной иерархической структурной организацией компаний минерально-сырьевого комплекса, в состав которых входят предприятия по добыче и комплексной переработке ТПИ, и традиционно рассматривается как высокорентабельная деятельность.

Вместе с тем, национальные ресурсы ТПИ обладают различной степенью инвестиционной привлекательности, вызванной разнообразием географо-экономического размещения месторождений полезных ископаемых и качественных характеристик минерального сырья. При этом запасы ТПИ отдельных видов характеризуются относительно низким качеством и, соответственно, невысоким уровнем конкурентоспособности ТПИ, развития транспортной инфраструктуры в местах их добычи, отсутствием прироста запасов либо недостаточными темпами их прироста.

Твердые полезные ископаемые являются экономическим базисом большого числа субъектов Российской Федерации. В отдельных регионах доля налоговых пла-

¹ Минерально-сырьевая база государства - совокупность всех видов минерального сырья, предназначенного для удовлетворения текущих и перспективных общественных потребностей, запасы которого могут быть оценены с точностью, позволяющей принять положительное инвестиционное решение в среднесрочной перспективе.

² Минерально-сырьевой комплекс - совокупность производственных мощностей, сырьевых, материальных и трудовых ресурсов, используемых при добыче полезных ископаемых.

тежей налогоплательщиков, добывающих различные виды ТПИ, составляет от 1/5 до 2/3 бюджетных доходов.

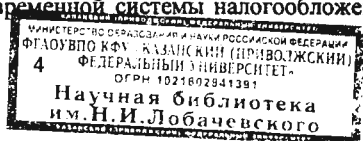
В основе налогообложения добычи ТПИ лежит теория природной ренты, поэтому совокупность устанавливаемых налогов, сборов и платежей необходимо рассматривать как форму изъятия рентного дохода, получаемого при реализации и ином использовании добытых ТПИ.

Система налогообложения добычи ТПИ Российской Федерации, введенная в 1992 году (в первую очередь, платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы) обеспечивала учет рентных факторов при определении налогового обязательства и стимулировании геологоразведочных работ и добычи полезных ископаемых со сложными условиями или из истощенных запасов.

Замена указанных платежей налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в 2002 году привела к снижению регулирующего и стимулирующего эффекта налоговой системы для отраслей экономики, осуществляющих добычу ТПИ, и углублению ее внутренних противоречий в связи с игнорированием в НДПИ рентных подходов к налогообложению, унификацией правил определения объекта налогообложения и налоговой базы, отменой налоговых льгот. Кроме того, отсутствуют определения основных терминов и понятий системы налогообложения добычи ТПИ, необходимые для определения объекта налогообложения добычи ТПИ.

В результате произошло замедление темпов воспроизводства запасов отдельных видов ТПИ, снижение инвестиционной привлекательности добычи ТПИ отдельных видов и разработки техногенных запасов минерального сырья, инновационной активности хозяйствующих субъектов, совокупной налоговой нагрузки, что привело к сокращению в 2-3 раза налоговых поступлений при добыче отдельных видов ТПИ.

Таким образом, разработка теоретико-методологических подходов к развитию системы налогообложения добычи ТПИ требует глубокого научного осмысления с учетом требований современной налоговой политики Российской Федерации и тенденций развития отраслей по добыче ТПИ и представляет собой важное направление научного поиска. Его результаты позволят сформировать методологические подходы к развитию теоретического базиса современной системы налогообложения добычи



ТПИ, являющихся основой современной экономики.

Степень разработанности темы исследования. Налоги и платежи, уплачиваемые при добыче ТПИ, и налоговые инструменты, учитывающие особенности добычи ТПИ при исчислении иных налогов либо в процессе налогового администрирования, не рассматривались в качестве целостной системы налогообложения добычи ТПИ. Несмотря на это, теоретико-методологические подходы к налогообложению добычи полезных ископаемых, в первую очередь, на основе теории ренты, изложены в большом числе научных исследований.

Общая теория ренты была сформулирована В. Петти и А. Смитом, в последующем получила развитие в работах Ф. Бастиа, Г. Джорджа, К. Маркса, А. Маршалла, Д.С.Милля, Д. Рикардо, отечественных ученых И.Х.Озерова, Н.И.Тургенева, Н.Г.Чернышевского.

В XIX-XX вв. получили развитие теории горной ренты, в первую очередь, в трудах А. Штофа, И.И.Янжула, впоследствии - В.Н.Богачева, Л.Л.Майзеля.

Среди современных исследователей природной ренты и налогообложения добычи полезных ископаемых следует выделить ученых Ю.Н.Бобылева, Л.И.Гончаренко, С.С.Ежова, В.А.Кашина, Б.Д.Клюкина, А.А.Конопляника, В.А.Крюкова, Д.С.Львова, В.П.Орлова, Л.П.Павлову, В.Г.Панкова, А.Б.Паскачева, А.И.Перчика, Ю.В.Разовского, Р.Стейнера, М.В.Романовского, Д.Г.Черника, С.Д.Шаталова, российских практиков В.Ю.Алекперова, В.Н.Брайко, С.П.Кукуру, Е.С.Мелехина и других.

Специфика рентных правоотношений при добыче ТПИ изложена в трудах М.А.Комарова, А.Н.Курского, Ф.Д.Ларичкина, А.Д.Рубана, В.В.Чайникова и других.

Анализ работ указанных авторов показал, что наряду с глубокой проработанностью проблемы, изученностью вопросов теории и методологии налогообложения добычи полезных ископаемых в целом, имеют место дискуссионность, а в отдельных случаях и противоречивость подходов к содержанию системы налогообложения добычи ТПИ, недостаточно учитывается специфика технологического цикла добычи ТПИ отдельных видов.

Ряд работ посвящен правовому анализу НДС и иных платежей системы налогообложения добычи ТПИ, но в то же время не содержит научной оценки состояния

и перспектив развития системы налогообложения добычи ТПИ.

Несмотря на многочисленные публикации по вопросам теории и методологии налогообложения добычи ТПИ, требуют дальнейшего развития понятийный аппарат и содержание налогового администрирования добычи ТПИ, которое не в полной мере учитывает особенности соответствующих отраслей и располагает ограниченными возможностями аналитического подхода в вопросах налогового контроля.

В научных трудах не рассматривались вопросы теоретико-методологического обеспечения налога на сверхприбыль для предприятий, осуществляющих добычу ТПИ, горного налогового кредита, а также направления совершенствования налогообложения добычи угля, металлосодержащих полезных ископаемых, полезных ископаемых, используемых в строительной индустрии, и добываемых из техногенных месторождений минерального сырья³.

Данное исследование основано на критическом изучении теоретических разработок, изложенных в трудах отечественных и зарубежных ученых, рассмотрении конкретных вопросов налогообложения добычи ТПИ методологического характера и практики налогообложения.

Необходимость совершенствования системы налогообложения добычи ТПИ и ее интеграции в экономическую стратегию поступательного развития Российской Федерации в условиях отсутствия долгосрочной стратегии налогообложения добычи ТПИ обусловила актуальность темы исследования и предопределила ее структуру, цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью научного исследования является решение научной проблемы теоретико-методологического обоснования системы налогообложения добычи ТПИ, разработка методического обеспечения указанной системы и практических рекомендаций по ее совершенствованию.

Поставленная цель определяет конкретные задачи исследования, которые объединены в четыре взаимосвязанные системные задачи.

Первая системная задача – развить теоретические представления о твердых полезных ископаемых как объекте налогообложения, содержании иных базовых по-

³ Техногенное месторождение минерального сырья – скопление минеральных веществ на поверхности Земли либо в горных выработках, образовавшееся вследствие добычи, обогащения или металлургического передела, осуществляемых пользователем недр.

ятий системы налогообложения добычи ТПИ, а также о рентном подходе к формированию системы налогообложения добычи ТПИ. Решение данной задачи потребовало:

- исследовать понятийный аппарат в сфере налогообложения добычи ТПИ;
- обосновать особенности образования и структуры горной ренты при добыче ТПИ;
- выявить, на основе генезиса налогообложения добычи ТПИ, соответствие действующей системы налогообложения добычи ТПИ принципам рентного налогообложения и тенденциям экономического развития добывающих их компаний и отраслей.

Вторая системная задача – сформировать методологическое обоснование системы налогообложения добычи ТПИ, включающее установление справедливого уровня налоговых изъятий и стимулы для расширения налоговой базы отраслей по добыче ТПИ. Для решения данной задачи предусматривалось:

- проанализировать эффективность инструментов системы налогообложения добычи ТПИ;
- исследовать целесообразность переноса налоговой нагрузки с добычи ТПИ на их переработку в условиях действующего порядка признания объекта налогообложения по НДС при добыче ТПИ;
- определить методологические подходы к совершенствованию системы налогообложения добычи ТПИ, основанные на механизмах изъятия рентных доходов от добычи ТПИ, стимулировании инвестиций в разработку их месторождений и воспроизводства минерально-сырьевой базы.

Третья системная задача – разработать новые налоговые инструменты и методы, а также меры по их реализации в рамках предложенных методологических подходов к формированию направлений развития системы налогообложения добычи ТПИ. Решение данной задачи включало решение следующих подзадач:

- разработать методику установления специфических дифференцированных ставок НДС, учитывающую особенности формирования рентных доходов;
- обосновать основные положения и условия введения налога на сверхприбыль для отдельных видов ТПИ и разработать его концептуальные положения;

- предложить меры налогового стимулирования инвестиций в добычу ТПИ, в том числе путем совершенствования механизма инвестиционного налогового кредита.

Четвертая системная задача – сформировать основные направления совершенствования системы налогообложения добычи отдельных видов ТПИ с учетом специфики их добычи и обращения. Решение данной задачи включало решение следующих подзадач:

- предложить инструменты налогообложения добычи угля, основанного на дифференциации налогообложения с учетом степени опасности работ по добыче угля;
- разработать предложения по совершенствованию налогообложения добычи металлогенных месторождений, попутного и строительного минерального сырья;
- определить направления развития эффективного использования налогового потенциала техногенных месторождений, попутного и строительного минерального сырья.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности: 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит» (Экономические науки): п. 1.5. «Институциональные аспекты финансовой системы», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.10. «Исследование зависимости между ценой и налогообложением».

Объектом исследования является деятельность хозяйствующих субъектов и государства в сфере налоговых правоотношений при добыче ТПИ.

Предметом исследования выступает совокупность экономических отношений между субъектами налогообложения в процессе добычи ТПИ.

Теоретической и методологической базой диссертации являются фундаментальные положения экономической и финансовой науки, диалектический метод познания, эволюционно-системный подход к анализу налоговых теорий и экономических ситуаций в сфере минерально-сырьевого комплекса, достижения отечественной и зарубежной теории и практики в области налогообложения и налогового администрирования добычи ТПИ, освещенные в трудах отечественных и зарубежных уче-

ных.

Для получения результатов исследования использовались методы системного анализа законодательного и фактологического материала, научной абстракции, обобщения, сравнения, анализа и синтеза, группировки, формализации, исторического и логического анализа теоретического и практического материала с использованием основ теории налогообложения, экономики и математики.

Информационной и эмпирической базой исследования являются законодательные, иные нормативные правовые акты, нормативные, методологические, методические и инструктивные материалы; материалы налоговой политики и программы развития налоговых органов и налогового администрирования; статистические данные налоговых, финансовых органов и органов государственной статистики; данные международных, общероссийских специальных периодических изданий; материалы международных и общероссийских научно-практических конференций, семинаров и симпозиумов; теоретические и практические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных специалистов по налогообложению.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании стратегии развития системы налогообложения добычи ТПИ. В частности:

- расширены теоретические представления о добытых твердых полезных ископаемых как объекте налогообложения, рентном налогообложении их добычи и оценке фискального потенциала;
- развиты представления о сущности и генезисе системы налогообложения добычи ТПИ, ее роли в общей системе налогообложения добычи полезных ископаемых, с учетом оценки системных просчетов действующей системы налогообложения добычи ТПИ и определением направлений развития этой системы;
- уточнены методологические подходы к системе налогообложения добычи ТПИ, основанные на переосмыслении содержания элементов налога на добычу полезных ископаемых, развитии рентного налогообложения доходов, адаптации налоговых инвестиционных стимулов к условиям добычи ТПИ, совершенствовании налогового администрирования;

- разработаны концептуальные направления развития системы налогообложения добычи отдельных видов твердых полезных ископаемых.

В работе получены следующие результаты, определяющие научную новизну и выносимые на защиту.

1. Сформулированы понятия «система налогообложения добычи твердых полезных ископаемых», «фискальный потенциал твердых полезных ископаемых», уточнено для целей налогообложения добычи ТПИ содержание понятий «минеральное сырье», «полезное ископаемое», «добытое полезное ископаемое».

2. При определении горной ренты в ее структуре выделена горная рента переработки, которая является условием установления экономически обоснованного уровня налоговых изъятий соответственно стадиям технологического цикла добычи ТПИ.

3. Развита методика установления специфических ставок НДПИ при добыче ТПИ (в том числе попутных полезных компонентов) и сформулирован методический аппарат для расчета значений указанных ставок с учетом уровня налоговой нагрузки, рентных доходов и рентообразующих (дифференцирующих) критериев.

4. Уточнены отдельные элементы НДПИ при добыче ТПИ: определение объекта налогообложения как продукции, являющейся результатом разработки месторождения ТПИ и квалифицируемой в качестве таковой в классификаторах технико-экономической информации; адаптация методов определения количества добытого полезного ископаемого к требованиям государственного регулирования добычи отдельных видов ТПИ; увеличение продолжительности налогового периода с календарного месяца до календарного года с введением отчетных периодов (один месяц, два месяца и т.д.).

5. Разработаны специальные налоговые режимы для начальной стадии разработки месторождений ТПИ и для заключительной стадии освоения таких месторождений, включая налоговые стимулы для добычи полезных ископаемых из техногенных месторождений.

6. Дано авторское определение рентного налога на дополнительные доходы при

добыче ТПИ (налога на сверхприбыль) и горного налогового кредита, сформулированы их основные положения.

7. Разработана методика налогового администрирования НДСПИ, основанная на создании агрегированного информационного ресурса данных государственного баланса запасов полезных ископаемых и информации о движении денежных средств по счетам налогоплательщиков.

8. Сформулированы направления развития налогообложения угольной отрасли, предусматривающие применение специфических дифференцированных ставок НДСПИ при добыче угля и налоговых инструментов обеспечения безопасного ведения работ по добыче угля.

9. Определены направления совершенствования налогообложения добычи металлосодержащих полезных ископаемых, включая формирование налоговой базы исходя из количества химически чистого металла в минеральном сырье; установление зависимости налогообложения от мировых цен на соответствующие металлы; разработку налоговых стимулов добычи ТПИ в труднодоступных регионах.

10. Обосновано расширение налогово-бюджетной компетенции региональных органов власти по НДСПИ при добыче полезных ископаемых, используемых в строительной индустрии, и иных видов общераспространенных полезных ископаемых.

Практическая значимость исследования заключается в возможности внедрения разработанных положений и рекомендаций при формировании методологии налогообложения добычи ТПИ, достижении задач налоговой политики, совершенствовании методического аппарата налогообложения и в процессе налогового администрирования. В частности, отдельное практическое значение имеют:

- предложения об уточнении отдельных элементов НДСПИ, что обеспечит согласованность положений законодательства о налогах и сборах и законодательства о недрах;

- авторская методика определения фискального потенциала и эффективности его использования, которая может быть использована при прогнозировании доходов бюджетной системы на долгосрочную перспективу;

- делегирование региональным органам власти полномочий по установлению ставок и порядка определения налоговой базы по НДСПИ при добыче общераспро-

страненных полезных ископаемых, направленное на повышение уровня налоговой автономии регионов и эффективности использования регионального фискального потенциала ТПИ;

- методика расчета специфических дифференцированных ставок НДС и переход на налогообложение добычи ТПИ с учетом данных государственного баланса, что позволит установить обоснованный уровень налоговых изъятий и усовершенствовать формы и методы налогового администрирования добычи ТПИ;

- предложения о предоставлении льгот по налогу на прибыль и имущественным налогам при разработке техногенных месторождений и добыче угля, которые направлены на углубление переработки минерального сырья, сокращение негативного воздействия на окружающую среду и расходов на обеспечение безопасности в угольной отрасли;

- формирование горного ликвидационного фонда и отнесение расходов на его формирование к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли организаций, что позволит обеспечить решение социальных проблем при разработке месторождений и аккумулировать средства для разработки техногенных месторождений.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Материалы исследования использовались при разработке научно-исследовательских тем для Аппарата Правительства Российской Федерации: «Финансово-налоговые механизмы государственной политики, направленные на повышение глубины переработки минерального сырья» (Государственный контракт № УД-38д от 05.07.2011), «Методы формирования налоговой базы по налогу на прибыль и НДС в горнодобывающем и металлургическом производстве» (Государственный контракт № УД-238д от 05.07.2009).

Результаты, полученные в диссертации, использованы Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации при подготовке аналитических материалов об уровне социально-экономического развития Российской Федерации и направлениях налогового регулирования природопользования.

Основные положения исследования были озвучены в докладах на конференциях, научно-практических и практических мероприятиях, семинарах, заседаниях «круглых столов» и т.п. Последние из них: круглый стол на тему «Совершенствование

ние формирования налоговой базы регионов в условиях модернизации экономики и стимулирования инновационных процессов» (Москва, Финансовый университет, апрель 2011 г.); Международный форум «Нетрадиционные углеводороды – международный опыт и перспективы для России» (Москва, «ИнфоТЭК-консалт, сентябрь 2011 г.); круглый стол на тему «Актуальные проблемы развития налогового контроля в Российской Федерации и пути их решения» (Москва, Финансовый университет, октябрь 2011 г.); практический семинар «Всероссийский налоговый практикум для горнорудных компаний» (Москва, ООО «Нефть, газ и право», май 2012 г.); практический семинар «Налоги и ТЭК-2013» (Москва, ООО «Нефть, газ и право», ноябрь 2012 г.).

Материалы исследования были использованы Минфином России при подготовке проектов федеральных законов и заключений по вопросам совершенствования налогообложения добычи ТПИ, предложений в рамках рабочих групп по совершенствованию налогообложения добычи ТПИ, формировании основных направлений налоговой политики на период 2012-2015 гг.

Энергетическим центром Московской школы управления «Сколково» при разработке мер государственной политики в области топливно-энергетического комплекса использованы предложенные в диссертации параметры системы налогообложения добычи угля, введенной Федеральным законом от 28.12.2010 № 425-ФЗ «О внесении изменений в главы 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

В систему мониторинга налогового потенциала Федеральной налоговой службой внедрена предложенная в диссертации методика определения фискального потенциала ТПИ, выводы исследования о подходах к основным терминам системы налогообложения добычи ТПИ используются в практической деятельности налоговых органов.

Положения диссертации получили практическое применение в учебном процессе при чтении курсов «Налогообложение недропользования», «Налогообложение природопользования», «Администрирование налогообложения недропользования» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, при подготовке специалистов налоговых органов по направлению «Налоговое администриро-

вание недропользования» в Российском государственном геологоразведочном университете им. С. Орджоникидзе, при подготовке специалистов в Институте нефтегазового бизнеса; в деятельности Счетной палаты Российской Федерации.

Апробация и внедрение результатов работы подтверждены справками о внедрении.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 40 работ общим объемом 127,76 п.л. (авторский объем – 70,24 п.л.), в том числе основные положения диссертации опубликованы в 3 монографиях общим объемом 60,75 п.л. (авторский – 27,45 п.л.), 10 научных статьях объемом 7,4 п.л. (весь объем авторский) в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, четырех глав, 13 параграфов, заключения, библиографического списка литературы из 198 наименований и 14 приложений. Исследование включает 305 страниц текста, 13 иллюстраций (в т. ч. 1 - в приложении), 27 таблиц (в т. ч. 13 – в приложениях).

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты налогообложения добычи ТПИ

1.1. Разработка базовых понятий в сфере налогообложения добычи ТПИ

1.2. Теория горной ренты как основа налогообложения добычи ТПИ

1.3. Генезис форм и методов налогообложения добычи ТПИ в России и за рубежом

1.4. Методика определения фискального потенциала ТПИ и оценки эффективности его использования

Глава 2. Методология налогообложения добычи ТПИ

2.1. Основные недостатки существующей концепции налогообложения добычи ТПИ и возможные пути их решения

2.2. Разработка предложений по распределению налоговых платежей между добычей и переработкой ТПИ

2.3. Новые подходы к формированию системы налогообложения добычи ТПИ

Глава 3. Совершенствование механизма налогообложения добычи ТПИ

3.1. Разработка подходов к определению специфических дифференцированных ставок налога на добычу полезных ископаемых

3.2. Обоснование налога на сверхприбыль для отраслей по добыче ТПИ

3.3. Горный налоговый кредит как инструмент стимулирования инвестиций в добычу ТПИ

Глава 4. Основные направления развития налогообложения добычи отдельных видов ТПИ

4.1. Предложения по реформированию налогообложения добычи угля на основе обеспечения безопасности горных работ

4.2. Направления развития налогообложения добычи металлогенных полезных ископаемых

4.3. Разработка мер по расширению использования фискального потенциала ТПИ, добытых из техногенных месторождений и месторождений строительного минерального сырья

Заключение

Список литературы

Приложения

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и взаимосвязанными задачами исследования в диссертации рассмотрены и решены следующие группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием и развитием теоретических представлений о твердых полезных ископаемых и налогообложении их добычи, изучением влияния этих представлений на формирование системы налогообложения добычи ТПИ, а также роли последней в использовании фискального потенциала ТПИ.

Основополагающими вопросами теории налогообложения добычи ТПИ являются понятийный аппарат и теория ренты.

Развитие понятийного аппарата включает, во-первых, определение таких ключевых понятий как «система налогообложения добычи ТПИ» и «фискальный потенциал ТПИ», во-вторых, гармонизацию понятий, применяемых в сфере налогообложения и в сфере пользования недрами, прежде всего, понятия «полезное ископаемое».

Под системой налогообложения добычи ТПИ предлагается понимать совокупность налогов, сборов и платежей, направленных на изъятие дохода, получаемого при реализации и ином использовании добытых ТПИ, а также налоговых инструментов, учитывающих, в том числе в рамках общих налогов (налоги на прибыль и имущество и др.), особенности функционирования компаний отраслей по добыче ТПИ, и направленных на стимулирование их добычи и решение экономических и социальных задач государства и хозяйствующих субъектов. При этом понятие «система налогообложения добычи» применимо и к отдельно взятому твердому полезному ископаемому.

Определение полезного ископаемого, приведенное в главе 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), трактуется значительно уже, чем понятие «минеральное сырье», хотя существуют другие позиции, как отождествляющие эти понятия, так и рассматривающие понятие полезного ископаемого шире, чем минеральное сырье, понимая под минеральным сырьем только учтенные полезные ископаемые, которые вовлечены или будут вовлечены в сферу материального производства.⁴

Исследование содержания и взаимосвязи данных понятий в экономических отношениях, связанных с использованием недр и добычей полезных ископаемых, позволяет определять полезное ископаемое как геологические минеральные образования, которые в условиях развития экономики и промышленных технологий на момент принятия решения об их добыче могут быть использованы непосредственно либо для извлечения полезных компонентов в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе.

При этом в качестве объекта налогообложения должно рассматриваться «добытое» полезное ископаемое, то есть полезное ископаемое после извлечения его из недр и подготовки к производству продукции, предназначенной для потребителей обрабатывающих отраслей экономики.

Соответственно, минеральным сырьем является извлеченная из недр горная масса, которая, помимо полезных ископаемых, содержит компоненты, а также эко-

⁴Хокин В.Н. Недропользование: теоретико-правовой анализ. – М: Нестор академик публшерз, 2005. – С 24.

номически неэффективное для производства конечной продукции сырье (пустые породы и т.п.). Однако если полезность сопутствующих компонентов подтверждена (например, при реализации или использовании указанных пород налогоплательщиком), то эта часть минерального сырья также должна рассматриваться в качестве полезного ископаемого и объекта налогообложения. Полезным ископаемым должно являться и используемое с экономической выгодой извлекаемое из недр минеральное сырье при пользовании недрами в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых, например, при строительстве подземных сооружений.

Исследование специфики рентных отношений при налогообложении добычи ТПИ в диссертации проведено с использованием как трудов классиков экономической школы В. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса в части общей теории ренты, так и результатов исследований специфики образования и изъятия горной ренты, проведенных учеными советского и российского периодов, в первую очередь, Н.В. Володомоновым, К.Г.Гофманом, В.Н.Богачевым, Ю.В.Разовским, Ю.В.Яковцом.

Под горной рентой принято понимать незаработанный доход, дарованный природой, который обусловлен горно-геологическими, географо-экономическими и технологическими факторами, характеризующими конкретное полезное ископаемое и его месторождение. В действительности такой подход справедлив для определения понятия дифференциальной горной ренты, при этом экономический эффект влияния каждого фактора и их совокупности на величину «незаработанного» дохода на практике определить чрезвычайно сложно. Кроме того, в научной литературе отсутствует единство в порядке определения составных частей горной ренты – абсолютной горной ренты и дифференциальной горной ренты.

В связи с этим исчисление платежей, основанных на рентных подходах, является не вполне объективным, а исследования горной ренты в большей степени имеют теоретическое, а не прикладное значение. В то же время, игнорирование рентной природы доходов от добычи полезных ископаемых привело к недостаткам и противоречиям действующей в России системы налогообложения добычи ТПИ.

Анализ подходов к определению понятия «горная рента» в их эволюционном развитии позволил рассматривать горную ренту (P_r) в целом, с одной стороны, как доход от продажи добытых полезных ископаемых и/или продуктов их переработки

(D_n), превышающий индивидуальные затраты на их добычу и/или переработку (Z_n) и предпринимательскую (нормальную) прибыль пользователя недр (Π_n), или, с другой стороны, как совокупность абсолютной горной ренты ($P_{га}$) и дифференциальной горной ренты ($P_{гд}$):

$$P_r = D_n - Z_n - \Pi_n = P_{га} + P_{гд} \quad (1.1)$$

Показатель абсолютной горной ренты ($P_{га}$) представляет собой разность между минимальным в отрасли доходом от продажи полезного ископаемого ($D_{мо}$) и затратами на его добычу, превышение которых делает производство данной продукции невыгодным (замыкающие затраты) (Z_z):

$$P_{га} = D_{мо} - Z_z. \quad (1.2)$$

Дифференциальная горная рента ($P_{гд}$) определяется индивидуальными особенностями самого полезного ископаемого и его месторождения и представляет собой часть горной ренты, исчисляемую как разница между доходом от продажи полезного ископаемого конкретного предприятия и его индивидуальными затратами, а также предпринимательской (нормальной) прибылью (Π_n) и абсолютной горной рентой:

$$P_{гд} = D_n - Z_n - \Pi_n - P_{га}. \quad (1.3)$$

Особенности функционирования отраслей по добыче ТПИ по сравнению, например, с отраслями по добыче углеводородного сырья предполагают и различия в формировании горной ренты, что обусловлено не столько характером конечного продукта, являющегося объектом сделок, сколько содержанием операций по производству этого продукта. В отличие от нефти продукция, которая производится из твердого минерального сырья и является сырьем для обрабатывающей промышленности, представлена двумя типами: продукцией первого передела (концентраты, дробленое горнорудное сырье и т.п.), относящейся к продукции добывающей промышленности, и продукцией второго передела (химически чистые металлы, мине-

ральные удобрения, известковая мука и т.п.), являющейся продукцией обрабатывающей промышленности. Нефть, соответствующая стандарту качества, в этом смысле может рассматриваться как продукция первого передела.

Указанные особенности добычи и переработки ТПИ позволили классифицировать горную ренту по стадиям производства продукции, а именно: выделить *горную ренту добычи*, которая включает ренту, формируемую на подготовительных к добыче полезного ископаемого стадиях, ренту на стадии добычи полезного ископаемого, его первичной переработки и производства продукции первого передела, и *горную ренту переработки* полезного ископаемого (второй и последующие переделы).

С учетом предложенного подхода в диссертации соотнесены стадии работ по добыче и переработке полезных ископаемых, типы ренты и виды платежей, которые применяются в настоящее время в Российской Федерации для налогообложения рентного дохода (табл. 1).

Исследование эволюции теоретических представлений о налогах и платежах, взимаемых при добыче ТПИ, и их соответствия рентному подходу в налогообложении обусловило выделение двух групп платежей, различающихся по степени использования рентообразующих факторов:

- 1) роялти - платеж при добыче полезных ископаемых, имеющий индивидуализированный характер, величина которого определяется с учетом типа и качества полезных ископаемых, условий их добычи, местонахождения участка недр;
- 2) налог - универсальный платеж при добыче полезных ископаемых, величина которого зависит только от вида полезных ископаемых и не учитывает индивидуальные характеристики участка недр и полезного ископаемого либо степень использования таких индивидуальных характеристик несущественна.

В Российской Федерации к первой группе относятся платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых, которые были установлены Законом «О недрах» и взимались до введения НДС, ко второй группе относится действующий НДС, порядок исчисления и уплаты которого установлен главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ.

Анализ исторического опыта налогообложения добычи ТПИ в Российской Федерации и за рубежом позволил выявить мировую тенденцию унификации налого-

обложения добычи полезных ископаемых в налогах на прибыль и сверхприбыль при сохранении в отдельных странах специальных налогов на добычу полезных ископаемых, причем в Российской Федерации этот процесс привел к системным просчетам системы налогообложения добычи ТПИ в период налоговой реформы конца 1990-х – начала 2000-х гг.

Таблица 1. Соответствие типов ренты стадиям добычи и переработки (обработки) полезных ископаемых (металлы)

Стадия работ	Виды экономической деятельности (классификатор ОКВЭД ОК 029-2001(КДЕС Ред.1)) ³	Потребители продукции (сектор экономики)	Тип ренты	Действующая в Российской Федерации форма изъятия ренты
1	2	3	4	5
Подготовка к освоению месторождения	Раздел К «Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг»: код 74.20.2 «Геологоразведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр» Раздел F «Строительство»: код 45.12 «Разведочное бурение»	Добыча минерального сырья	Отложенная горная рента добычи	Регулярные платежи за пользование недр (Ренталс)
Добыча минерального сырья	Раздел С «Добыча полезных ископаемых» Подраздел СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических» Код 13 «Добыча металлических руд»: добыча подземным и открытым способами руд, ценных, преимущественно, содержанием в них конкретных металлов	Металлургическое производство	Горная рента добычи: абсолютная дифференциальная	НДПИ. Налог на прибыль организаций. Налог на добавленную стоимость. Бонусы. Таможенные пошлины
Переработка минерального сырья, производство полезного ископаемого	Раздел С «Добыча полезных ископаемых» Подраздел СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических» Код 13 «Добыча металлических руд»: подготовка руд к обогащению, обогащение и агломерация			
Производство первичной продукции из полезного ископаемого	Раздел D «Обрабатывающие производства» Код 27 «Металлургическое производство»	Производство готовой продукции из металлов	Горная рента переработки	Налог на прибыль. Налог на добавленную стоимость. Таможенные пошлины
Производство готовой (конечной) продукции	Раздел D «Обрабатывающие производства» Код 28 «Производство готовых металлических изделий» Код 29 «Производство машин и оборудования», иные группировки	Юридические и физические лица (конечные потребители)	Горная рента переработки	Налог на прибыль. Налог на добавленную стоимость. Таможенные пошлины

³Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, утвержден постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст.

Основным налогом, направленным на налогообложение рентных доходов, в России был призван стать введенный с 1 января 2002 года НДС, но механизм исчисления этого налога привел к нарушению основных принципов справедливого налогообложения, игнорированию рентных факторов при установлении величины налогового обязательства, существенному снижению стимулирующего влияния налогообложения на воспроизводство минерально-сырьевой базы ТПИ и сокращению доходов консолидированного бюджета Российской Федерации почти в два раза (рис. 1).

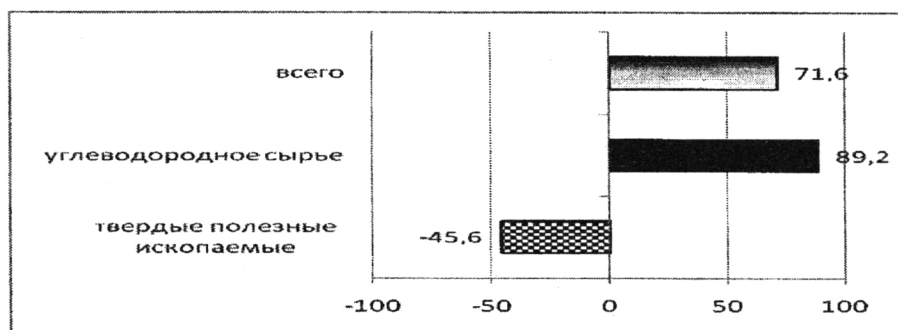


Рис. 1. Сравнение поступлений НДС в 2002 г. и платежей за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы в 2001 г., %

Причем в отдельных субъектах Российской Федерации, в которых преобладает добыча ТПИ, поступления НДС в 2002 году необоснованно сократились до 3 раз по сравнению с совокупной суммой платежей за пользование недрами для добычи полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы в 2001 году.

В ходе исследования выявлены следующие причины снижения эффективности использования фискального потенциала ТПИ с введением НДС: уменьшение совокупной величины налоговых изъятий при добыче ТПИ - средняя ставка платежей по ТПИ сократилась на 30—40 процентов; изменение по отдельным видам ТПИ объек-

та налогообложения; широкое распространение метода определения налоговой базы как совокупности расходов на добычу ТПИ.

За период с 2002 по 2011 гг. поступления в бюджетную систему НДПИ при добыче ТПИ увеличились в три раза, но если исключить влияние ценового фактора, то прирост поступлений составит только 30 процентов и неадекватен росту объемов промышленного производства.

Недостатки системы налогообложения добычи ТПИ в большой степени обусловлены отсутствием методики определения фискального потенциала ТПИ, под которым следует понимать максимально возможные к получению доходы государства в форме налогов, сборов и иных обязательных платежей, доли продукции и т.п., устанавливаемых с учетом принципов рентной природы доходов в сфере добычи ТПИ и позволяющих, с одной стороны, обеспечить эффективность инвестиций в добычу ТПИ, и, с другой стороны, удовлетворить потребности государства в финансовых ресурсах.

В зависимости от подходов к определению общей величины фискального потенциала ТПИ можно выделить две его разновидности:

- валовый фискальный потенциал - возможные к получению государством доходы (совокупность платежей) от добытых ТПИ;

- реальный фискальный потенциал, который представляет собой разницу между валовым фискальным потенциалом и затратами государства на его мобилизацию, проведение геологоразведочных работ, а также убытками, связанными с нерациональным использованием недр, и т.п.

В зависимости от степени изученности недр фискальный потенциал ТПИ включает: потенциал балансовых запасов недр, потенциал прогнозных ресурсов, потенциал неисследованной части недр; в зависимости от типа платежей, которые включаются в фискальный потенциал, фискальный потенциал ТПИ состоит из: потенциала налогов и сборов, таможенно-тарифного потенциала, потенциала иных обязательных платежей.

Для оценки степени эффективности использования фискального потенциалов диссертации предложена методика, основанная на применении системы коэффициентов, позволяющих проанализировать эффективность применяемых фискальных и ре-

гулирующих инструментов налогообложения и выработать меры для приближения уровня налоговых и иных изъятий к потенциально возможному: коэффициент эффективности использования фискального потенциала K_z , коэффициент фактического использования фискального потенциала K_u и коэффициент эффективности налогового администрирования K_a (см. табл. 2).

Таблица 2. Коэффициенты, характеризующие эффективность использования фискального потенциала ТПИ

Коэффициент эффективности использования фискального потенциала	Коэффициент фактического использования фискального потенциала	Коэффициент эффективности налогового администрирования
1	2	3
$K_z = \frac{\sum H_z}{\sum \Phi_n} \quad (1.4)$	$K_u = \frac{\sum H_n}{\sum \Phi_n} \quad (1.5)$	$K_a = \frac{\sum H_z}{\sum \Phi_n} \quad (1.6)$

Примечание: H_z - сумма налогов и иных обязательных платежей при добыче ТПИ, рассчитанная по нормам действующего законодательства; H_n - сумма налогов, начисленных (подлежащих уплате в бюджетную систему) в соответствии с налоговыми декларациями, и иные начисленных платежей при добыче ТПИ; H_y - сумма уплаченных налогов и иных обязательных платежей при добыче ТПИ в бюджетную систему; Φ_n - фискальный потенциал ТПИ.

Вторая группа проблем охватывает вопросы научной проработки методологического обоснования системы налогообложения добычи ТПИ, включающего совершенствование элементов НДСП, как основного налога, уплачиваемого при добыче ТПИ, а также разработку налоговых инструментов, позволяющих обеспечить справедливое распределение рентных доходов между государством и налогоплательщиком.

Деятельность по добыче ТПИ характеризуется капиталоемким производством, относительной ограниченностью ресурсов, высоким уровнем капитальных вложений, высокой социальной значимостью, обусловленной продолжительностью жизненного цикла месторождений полезных ископаемых, и эти особенности определяют значительный период окупаемости инвестиций, повышенные факторы опасности производства, необходимость решения социальных вопросов по окончании разработки месторождений, что в текущих условиях при формировании основных направлений налоговой политики учитывается недостаточно.

Кроме того, в системе налогообложения добычи ТПИ не получили широкого распространения требования по рациональной и комплексной разработке недр, направленные на оптимальное использование природоресурсного потенциала, извлечение всех полезных компонентов, применение оборудования и технологий, которые обеспечивают наиболее полное извлечение таких компонентов и сокращение расходов на их добычу, снижение вредного воздействия на окружающую среду, в том числе в части вредных выбросов в атмосферу и сбросов в водные объекты.

Зависимость экономики Российской Федерации от минерального сырья создает угрозу финансовой стабильности в условиях неблагоприятной конъюнктуры и низкого уровня цен, поэтому важным инструментом налоговой системы является налоговое стимулирование глубокой переработки минерального сырья и производства продукции, позволяющей устранить зависимость внутреннего рынка от международного, но только в той мере, в какой это необходимо для сбалансированного развития сопряженных отраслей и благоприятного социального развития.

В связи с этим методологическое обоснование системы налогообложения добычи ТПИ заключается в разработке форм и методов налогообложения добычи твердых полезных ископаемых, выручки и доходов от их реализации, имущества, стимулирующих налоговых инструментов, которые учитывают указанные особенности развития отраслей экономики, осуществляющих добычу ТПИ.

Анализ механизмов и инструментов системы налогообложения добычи ТПИ показал, что сложившиеся в настоящее время методологические подходы к ее формированию в Российской Федерации недостаточно эффективны и требуют развития по направлениям, приведенным на рис.2.

Основу методологического обеспечения системы налогообложения добычи ТПИ составляет определение ключевых элементов этой системы, в первую очередь, понятия добытого полезного ископаемого как объекта налогообложения по НДС. Добытым полезным ископаемым НК РФ признает продукцию горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, но неоднозначность формулировок на практике привела к признанию объектом налогообложения извлеченного из недр необработанного минерального сырья, а не полезного ископаемого, что противоречит экономической сущности налогообложения добычи полезных ископаемых, за-

нижает налоговую базу и налоговые обязательства.

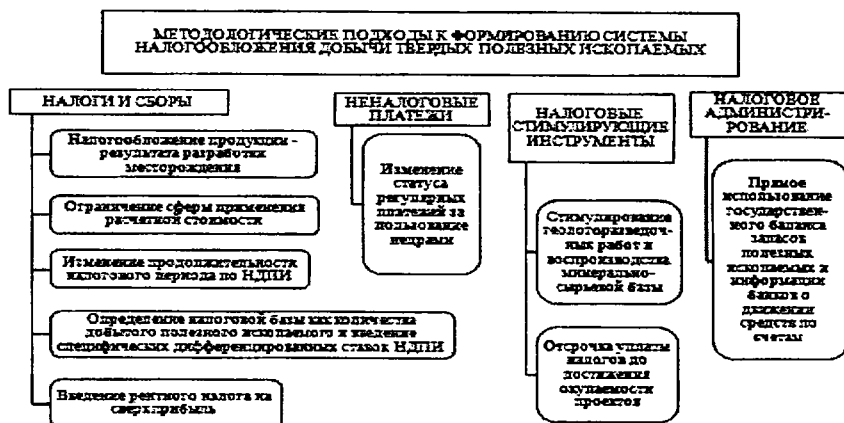


Рис. 2. Направления развития системы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых

Исследование различий в составе, с одной стороны, продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров⁶, которая включает, в частности, руду железную и концентраты железных руд, руды и концентраты цветных металлов, руды и концентраты благородных металлов, с другой стороны, продукции обрабатывающей промышленности, к которой относятся виды продукции, произведенной из продукции горнодобывающей промышленности, например продукция металлургической промышленности: черные металлы (чугун, сталь, прокат), цветные металлы и их сплавы и т.д., показало следующее.

Продукция горнодобывающей промышленности является сырьем для обрабатывающей промышленности и представляет собой результат первого передела извлеченного из недр минерального сырья (который, как правило, является результа-

⁶Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (ОКДП), утвержден постановлением Госстандарта России от 06.08.1993 № 17.

том разработки месторождения полезного ископаемого), или первый товарный продукт, товар, предназначенный для реализации. Данный подход подтверждается понятием первого товарного продукта, которое использовалось в механизме расчета отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, в частности, первым товарным продуктом признавались концентраты цветных металлов, горно-химического и горнорудного сырья и аффинированные драгоценные металлы.

Именно эта продукция – концентраты и иные первые товарные продукты, полученные после первичной переработки, которая квалифицируется в качестве продукции горнодобывающей промышленности и, соответственно, должна признаваться объектом налогообложения по НДС.

В результате изучения иных элементов НДС установлено, что замена прямого и косвенного методов определения потерь полезных ископаемых прямым и косвенным методами определения количества добытых полезных ископаемых привела к неопределенности в толковании соответствующих методов. К нарушению принципа справедливости налоговой системы и чрезмерному налогообложению может приводить и несоответствие продолжительности налогового периода по НДС (календарный месяц) продолжительности периода, по завершении которого осуществляется контроль за добычей и потерями полезных ископаемых, производится списание запасов полезных ископаемых с государственного баланса запасов полезных ископаемых и осуществляется статистическое наблюдение за состоянием запасов (календарный год).

В связи с этим в диссертации предложено изменить подходы к содержанию применяемых методов определения количества добытого полезного ископаемого в целях налогообложения и обосновано увеличение продолжительности налогового периода по НДС с календарного месяца до календарного года с введением отчетных периодов (один месяц, два месяца и т.д.).

Проблемы определения объекта налогообложения при добыче ТПИ, количества добытых полезных ископаемых, продолжительности налогового периода привели к распространению методологического подхода к формированию налоговой базы по НДС как совокупности расходов на добычу ТПИ, или расчетной стоимости, которая не учитывает действительную ценность полезных ископаемых. В результате

величина налоговых обязательств налогоплательщиков оказывается существенно заниженной: по расчетам, проведенным по данным налогоплательщиков, осуществляющих добычу железных руд, сумма НДС занижена в интервале от 3 до 10 раз. Увеличение сумм налога на прибыль организаций при определении налоговой базы по НДС как расчетной стоимости не компенсирует бюджетные потери, связанные со снижением суммы НДС (см. табл. 3).

Таблица 3. Налоговые обязательства в зависимости от способа определения налоговой базы по НДС (железные руды)

(млн. рублей)

Налогоплательщик	Выручка от реализации добытого полезного ископаемого (без НДС)	Расчетная стоимость, использованная для исчисления НДС	Расходы на производство концентрата, не учтенные в НДС	Прибыль	НДС по ставке 4,8%		Налог на прибыль организаций по ставке 20%		Всего НДС и налог на прибыль организаций	
					с выручки	с расходов	при НДС с выручки	при НДС с расходов	при НДС с выручки	при НДС с расходов
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	60211,3	5845,1	18364,8	36001,4	2890,1	280,6	6622,3	7144,2	9512,4	7424,8
2	8869,7	2799,4	2229,5	3840,8	425,7	134,4	683,0	741,3	1108,7	875,7
3	26399,3	2958,6	5211,8	18228,9	1267,2	142,0	3392,3	3617,4	4659,5	3759,4

Использование расходов на добычу полезных ископаемых в качестве налоговой базы по НДС нарушает принцип справедливости налоговой системы, так как в этом случае необоснованно увеличивается налоговая нагрузка на налогоплательщиков с высоким уровнем указанных расходов, обусловленных худшими горно-геологическими и географо-экономическими условиями месторождений полезных ископаемых. В приведенном примере наибольшая удельная величина НДС – 9 рублей с 1 т добытой железной руды (налогоплательщик 2) - приходится на руду с более низким содержанием железа по сравнению рудами более высокого качества у налогоплательщиков 1 и 3 - соответственно 7 рублей и 5 рублей на 1 т.

Несостоятельность способа определения налоговой базы исходя из расходов на добычу ТПИ привела к заключению о необходимости ограничения сферы применения данного способа и совершенствования методологических подходов к опреде-

лению налоговой базы, в частности, посредством определения этого элемента НДС как количества добытых ТПИ и, соответственно, путем введения специфических дифференцированных ставок НДС. Выводы диссертации о необходимости введения специфических ставок НДС использованы при формировании Основных направлений налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 гг.⁷

Кроме того, особенности технологического процесса добычи и первичной переработки ТПИ, сложность квалификации объекта налогообложения в каждом конкретном случае в сложившихся условиях признания объектом налогообложения обусловили разработку методологического подхода к налогообложению добычи ТПИ, основанного на переносе налоговой нагрузки с добычи ТПИ на их переработку (обработку). Данный подход предполагает введение рентного налога на доходы от добычи ТПИ, или налога на сверхприбыль, учитывающего реальные результаты финансово-хозяйственной деятельности с учетом качества запасов полезных ископаемых и условий разработки месторождений.

В результате исследования налоговых стимулов при добыче полезных ископаемых выявлена дискриминация ТПИ в области дифференциации в зависимости от горно-геологических и географо-экономических факторов: льготный порядок налогообложения предусмотрен только для нефти в зависимости от стадии разработки месторождения, величины начальных запасов и степени их выработанности. В диссертации обоснована дифференциация налогообложения добычи ТПИ по этим и ряду иных критериев.

Несмотря на наличие в механизмах налогов (налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций и др.) инструментов, стимулирующих добычу ТПИ (возможность снижения величины ставок на региональном уровне), либо учитывающих специфику деятельности по добыче полезных ископаемых (особый порядок учета расходов на освоение природных ресурсов в налоге на прибыль организаций), единый системный методологический подход к налогообложению доходов налогоплательщиков, осуществляющих добычу ТПИ, стимулированию проведения геологоразведочных работ, направленных на расширение воспроизводства минерально-сырьевой базы и увеличение фискального потенциала ТПИ, отсутствует.

⁷Одобрены Правительством Российской Федерации 02.05.2012.

В связи с этим для начального цикла разработки месторождений полезных ископаемых - геологоразведочных работ и воспроизводства минерально-сырьевой базы – в диссертации разработаны дополнительные стимулы, а именно: специальный налоговый режим, основанный на «геологоразведочной премии», предусматривающей, в частности, применение к признаваемым в целях исчисления налога на прибыль организаций расходам на геологоразведочные работы повышающих коэффициентов и/или вычет величины результативных геологоразведочных работ из суммы НДС.

В целях обеспечения окупаемости инвестиций на основном этапе разработки месторождения полезных ископаемых (на этапе их добычи) разработано методологическое обоснование горного налогового кредита, как альтернативного действующим нефтяным налоговым и таможенным «каникулам» инструмента стимулирования инвестиционной и инновационной активности и адаптированной к условиям деятельности горнодобывающих компаний формы инвестиционного налогового кредита.

Что касается иных элементов системы налогообложения добычи ТПИ, то следует отметить методику установления величины регулярных платежей за пользование недрами, предусмотренных Законом «О недрах», которая в большей степени учитывает особенности образования рентных доходов при добыче полезных ископаемых по сравнению с НДС. В то же время проблемой указанных платежей является их неналоговый характер, и отсутствие инструментов администрирования, аналогичных инструментам, установленным законодательством о налогах и сборах, снижает эффективность данной группы платежей, соответственно, методологически обоснованным будет придание данным платежам статуса налога.

Исследование зависимости цены ТПИ и их налогообложения показало, что отношение величины платежей, составляющих систему налогообложения добычи ТПИ, к выручке не превышает 10-15 процентов, соответственно, возможное увеличение налоговой нагрузки вследствие применения предложенных в диссертации методологических подходов не приведет к увеличению цены на ТПИ и производимую из них продукцию, а обеспечит наиболее полное изъятие рентных доходов.

Систематизация форм и методов налогового контроля при налогообложении добычи ТПИ в их эволюционном развитии во взаимосвязи с анализом экономической

природы НДПИ, проблемных вопросов взаимодействия федеральных органов исполнительной власти при осуществлении контроля за пользователями недр позволила сформулировать положения механизма определения налоговых обязательств с использованием данных государственного баланса запасов полезных ископаемых, предусматривающего организацию контроля за движением денежных средств налогоплательщиков на банковских счетах и создание агрегированного информационного ресурса налогового мониторинга, обеспечивающего эффективный дистанционный контроль за соблюдением законодательства в части налогообложения добычи ТПИ (см. рис. 3). В результате будет отменен институт налоговых деклараций, реформирован институт камеральных налоговых проверок, сокращены расходы на техническое обслуживание налоговой системы и повышена роль аналитической составляющей налогового контроля.

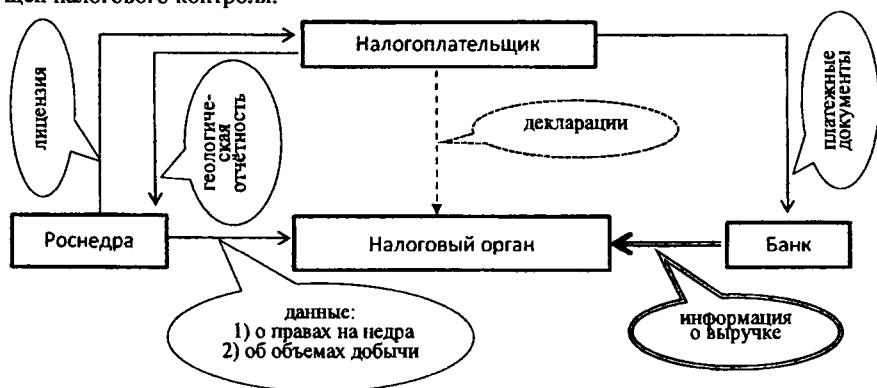


Рис. 3. Предлагаемая схема информационных потоков при администрировании налогообложения добычи ТПИ: сохраняемые потоки →, вновь вводимые потоки ⇒, отменяемые потоки - ->

Третья группа проблем связана с разработкой основных налоговых инструментов, направленных на совершенствование системы налогообложения добычи ТПИ в рамках сформированного методологического обоснования указанной системы и включает установление специфических дифференцированных ставок НДПИ при добыче ТПИ; разработку основных положений рентного налога на дополнительные

доходы отраслей по добыче ТПИ (налог на сверхприбыль); определение оснований и условий предоставления горного налогового кредита.

Введение специфических ставок НДПИ обусловлено несовершенством действующего механизма определения налоговой базы при добыче ТПИ, при котором рентная составляющая учитывается недостаточно и налоговая база преимущественно определяется как совокупность расходов на добычу полезного ископаемого, что ведет к несправедливому распределению налоговой нагрузки между хозяйствующими субъектами и неэффективному использованию фискального потенциала ТПИ.

В результате введения специфических налоговых ставок будет упрощен порядок исполнения обязанности по исчислению налога и порядок налогового администрирования, а также нейтрализован риск внутрикорпоративного (трансфертного) ценообразования.

Разработка механизма установления специфических дифференцированных ставок НДПИ при разработке месторождений ТПИ предполагает изучение следующих вопросов: выбор круга ТПИ, в отношении добычи которых могут быть введены специфические ставки; определение уровня налоговой нагрузки в случае применения ставок любого вида и величины базовых специфических налоговых ставок; выбор критериев дифференциации ставок.

Наибольшую долю российского экспорта составляют металлы алюминий, никель, медь, железные руды и концентраты, поэтому специфические ставки НДПИ могут применяться, в первую очередь, к железным рудам, медным рудам, многокомпонентным комплексным рудам (медно-никелевые, медно-цинковые), сырью алюминия. Кроме того, в качестве перспективных следует рассматривать и цветные металлы, котируемые на мировых рынках: цинк, олово, свинец, а также драгоценные металлы.

Изменения подходов к налогообложению добычи требуются и в отношении полезных ископаемых, используемых в промышленности строительных материалов. Эти полезные ископаемые подвергаются определенной переработке, подходы к определению объекта налогообложения при их добыче являются неоднозначными, на практике они облагаются преимущественно исходя из величины расходов на их добычу, а не в зависимости от цен реализации.

В диссертации предложены методы установления специфических ставок НДПИ при добыче ТПИ: с учетом уровня текущей налоговой нагрузки; при сохранении уровня налоговой нагрузки, сложившейся до введения НДПИ в 2002 году с последующей индексацией на темпы инфляции; при величине налоговой нагрузки, обеспечивающей изъятие рентного дохода.

Значения показателей, полученные в диссертации при расчете рентной налоговой нагрузки, существенно превышают показатели, определенные исходя из сложившейся налоговой нагрузки и нагрузки 2001 года, что подтверждает недооцененность фискального потенциала ТПИ. Так, по железным рудам величина налоговых изъятий с 1 т рассчитана в сумме 400 рублей, в то время как величина НДПИ на 1 т при сложившейся налоговой нагрузке составляет не более 10 рублей с 1 т. Максимальная величина дополнительных доходов государства в случае введения твердой ставки на железные руды составит 117 млрд. рублей, при этом рентабельность компаний сохранится на приемлемом уровне – 20-25 процентов.

Принимая во внимание различия в качестве исходного минерального сырья, расположении месторождений ТПИ, условиях их разработки, которые влияют на особенности формирования и величину горной ренты, величина налоговых изъятий не может устанавливаться на одинаковом уровне для всех налогоплательщиков, осуществляющих добычу конкретного вида полезных ископаемых, причем это справедливо при применении как адвалорных, так и специфических ставок НДПИ.

В зарубежных налоговых системах база обложения по налогам и платсжам за добычу твердых полезных ископаемых представляет собой, как правило, стоимость добытых полезных ископаемых. Тем не менее, в отдельных штатах США, в Австралии, Индии и ряде других стран налоговая база определяется как количество добытых ТПИ с применением специфических налоговых ставок, которые в отдельных странах дифференцированы по таким критериям, как степень переработки минерального сырья, содержание полезного компонента в минеральном сырье, регион добычи, энергетическая ценность и другим.

Единая методология дифференциации налогообложения добычи полезных ископаемых в Российской Федерации до настоящего времени не разработана, хотя факторы, оказывающие влияние на формирование рентных доходов, исследованы и

степень указанного влияния оценена. В диссертации показано, что ключевым условием использования того или иного дифференцирующего критерия является соблюдение принципа простоты налоговой системы при определении налогового обязательства с учетом данного критерия и при проведении мероприятий налогового контроля (налоговая администрируемость), а дифференциация не должна ассоциироваться исключительно с налоговыми льготами.

Гармонизация критериев дифференциации налогообложения добычи нефти, применяемых в НДПИ с 1 января 2007 г., и их налоговой администрируемости привела в диссертации к заключению о целесообразности дифференциации налогообложения добычи ТПИ с учетом таких факторов, как стадия разработки месторождения, величина запасов и степень их выработанности.

Кроме того, посредством дифференцированного подхода к установлению налоговых ставок в диссертации предложено решить и проблему толкования объекта налогообложения при добыче ТПИ, а именно: определять величину налога в зависимости от того, какая продукция является результатом разработки месторождения ТПИ (например, при добыче металлогенных руд - руда или концентрат, при добыче строительного сырья – строительный камень или щебень и т.д.).

Влияние цены полезных ископаемых или продукции из них на величину рентного дохода в диссертации предложено учитывать посредством специальных коэффициентов, характеризующих уровень и динамику мировых и/или внутренних цен на соответствующие виды ТПИ, в отличие от коэффициента к ставке НДПИ на добычу нефти, характеризующего динамику мировых цен на нефть, величина которого одинакова для компаний, осуществляющих поставки нефти на внутренний рынок и на экспорт.

Дифференцированный подход к налогообложению добычи ТПИ может быть реализован и при использовании рентного налога на дополнительные доходы компаний отраслей по добыче ТПИ (налога на сверхприбыль), который получил развитие в экономически развитых странах в отраслях по добыче углеводородного сырья.

Предпочтительность использования этого вида налогообложения определяется тем обстоятельством, что все горно-геологические и географические характеристики месторождения отражаются в доходе, получаемом пользователем недр при разработ-

ке месторождения. В результате подход к налогообложению, основанный на определении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи ТПИ. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу полезного ископаемого на конкретном месторождении, а система налогообложения, предусматривающая такой механизм как налог на сверхприбыль, не создает экономических препятствий для разработки месторождений полезных ископаемых, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами.

В диссертации обосновано введение рентного налога на сверхприбыль – налога, предполагающего изъятие дополнительных доходов (их части), получение которых не связано с активной деятельностью недропользователя, а обусловлено лучшим качеством запасов, лучшими геолого-географическими условиями, лучшей промышленной и транспортной инфраструктурой, и отвечающего новым принципам определения цен для целей налогообложения. Разработаны основные положения налога на сверхприбыль, в частности:

- инкорпорация налога на сверхприбыль в НДС, принимая во внимание, что в настоящее время НДС является налогом с устоявшимся нормативно-правовым аппаратом, а НДС и налог на сверхприбыль имеют четко выраженную отраслевую направленность;

- взимание «минимального налога» с объемов добытого сырья, как гарантированных налоговых платежей государству, учитывая, что обязательства по налогу на сверхприбыль возникают только после достижения показателями экономической эффективности определенного порогового значения;

- расширение круга налогоплательщиков по сравнению с НДС за счет компаний обрабатывающего сектора экономики, учитывая формирование рентных доходов на последующих стадиях переработки полезных ископаемых;

- применение налога на сверхприбыль в рамках консолидированных групп налогоплательщиков;

- введение прозрачного механизма налогового администрирования, основанного на определении доходов исходя из мировых цен на твердые полезные ископае-

мые;

- распространение налога на сверхприбыль на отрасли по добыче твердых полезных ископаемых, доля экспорта которых превышает 50 процентов от объемов добычи в Российской Федерации;

- нейтрализация негативных для государства последствий толкования объекта налогообложения и определения налоговой базы по НДС как совокупности затрат на добычу ТПИ посредством сохранения традиционного НДС с расчетной стоимости ТПИ и введения налога на сверхприбыль, исчисляемого с дифференциальной ренты. Для железных руд ставка налога на сверхприбыль в диссертации определена на уровне 23 процентов, что в целом для отрасли приведет к увеличению доли указанных налогов в выручке с 12 до 16 процентов.

Следующим налоговым инструментом, который предложен в диссертации в целях адаптации системы налогообложения добычи ТПИ к особенностям формирования рентных доходов, является горный налоговый кредит.

В диссертации доказана неэффективность полного освобождения от налогообложения добычи полезных ископаемых на определенный срок («налоговые каникулы»), поскольку применяемые в настоящее время усредненные параметры месторождений нефти при установлении «налоговых каникул» по НДС ведут к различному экономическому результату и недостаточно учитывают реальные условия хозяйствования, а именно: величину начальных запасов, темпы добычи полезных ископаемых, сроки окупаемости проектов.

В связи с этим в диссертации обоснована необходимость стимулирования разработки новых месторождений ТПИ не посредством введения «налоговых каникул», а путем предоставления отсрочки уплаты налогов в форме «горного налогового кредита», как более прогрессивной и отвечающей современным экономическим условиям формы инвестиционного налогового кредита.

Исследование условий предоставления инвестиционного налогового кредита позволило выявить причины невостребованности (см. рис. 4) этого института: необходимость предварительного согласования получения кредита (заявительная форма) и представления документального подтверждения оснований для получения кредита; договорная форма кредита; неоднозначность условий предоставления кредита; вели-

чина процента за пользование кредитом (кредитной ставки); отсутствие ответственности сторон договора.

В отличие от инвестиционного налогового кредита, горный налоговый кредит в диссертации предложено применять в уведомительном порядке до достижения уровня нормальной рентабельности добывающего (а в случае единого технологического цикла – и обрабатывающего производства), предусматривая возможность его применения и в отношении вывозных таможенных пошлин, а также основания досрочного погашения кредита и снижения процентов за его использование.

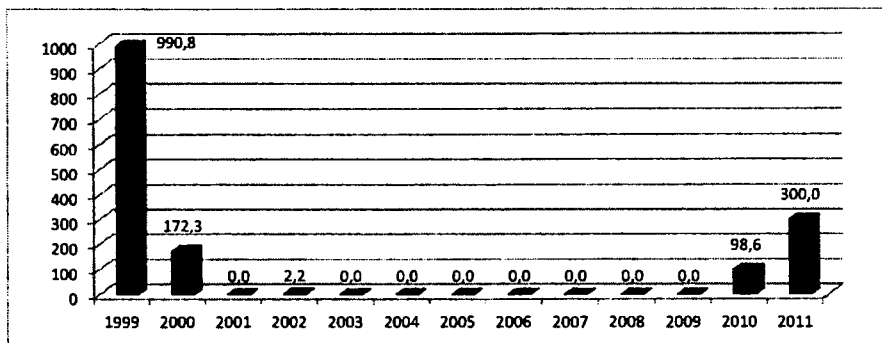


Рис. 4. Динамика сумм предоставленного инвестиционного налогового кредита, млн. руб.

В целях повышения заинтересованности пользователей недр в рациональном использовании добытого минерального сырья, его комплексной переработке в диссертации предложено определять дополнительные условия предоставления горного налогового кредита, которые могут включать обязательность использования попутного минерального сырья не ниже установленных государством нормативов; обязательность соблюдения правил, стандартов и требований по добыче отдельных полезных ископаемых, разработка месторождений которых связана с повышенной опасностью; внедрение эффективных методов природопользования: проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, в результате которых увеличивается степень извлечения основных и попутных полезных компонентов и

сокращается негативное воздействие на окружающую среду; использование энергоэффективных технологий, либо создание энергоэффективных объектов минерально-сырьевого комплекса; проведение мероприятий по воспроизводству минерально-сырьевой базы (результативных геологоразведочных работ) за счет собственных средств налогоплательщиков.

В качестве разновидности горного налогового кредита в диссертации обосновано применение отложенного НДС, который определяется в случае отсутствия факта реализации или использования добытого полезного ископаемого, когда налоговое обязательство возникает в момент реализации или использования добытого полезного ископаемого.

Четвертая группа проблем характеризует необходимость разработки основных направлений совершенствования налогообложения добычи отдельных видов ТПИ с учетом специфики их добычи и обращения на основе результатов, полученных при исследовании вопросов методологического обоснования системы налогообложения добычи твердых полезных ископаемых и проработки конкретных инструментов этой системы.

Каждый вид ТПИ характеризуется особенностями минерально-сырьевой базы, ее качеством, размещением, востребованностью на внутреннем и внешнем рынках, многовариантностью объекта налогообложения и конкретного механизма налогообложения. Поэтому кроме общих направлений совершенствования системы налогообложения добычи ТПИ в диссертации определены направления развития налогообложения добычи следующих видов ТПИ, учитывающие специфику добычи и обращения этих полезных ископаемых: угля, металлосодержащих полезных ископаемых, полезных ископаемых, используемых в промышленности строительных материалов, а также полезных ископаемых, извлекаемых из техногенных месторождений минерального сырья.

Неоднозначность определения объекта налогообложения при добыче угля, несоответствие порядка учета угля в целях недропользования и в целях налогообложения, распространение по этой причине порядка налогообложения добычи угля исходя из совокупности расходов на его добычу привели к выводу о целесообразности перехода к определению налоговой базы по НДС при добыче угля как количества

добытого полезного ископаемого. В диссертации произведен расчет значений специфических налоговых ставок, дифференцированных по видам угля с учетом сферы использования угля и наличия различных рынков угля, определяемых его качественными характеристиками: антрацит – 48 рублей за 1 т, уголь коксующийся – 42 рубля за 1 т, бурый уголь – 15 рублей за 1 т, иные виды угля 28 рублей за 1 т с последующей индексацией ставок с учетом роста цен на соответствующие виды угля.

В целях обеспечения безопасности добычи угля, обусловленной факторами и склонности угольных пластов к самовозгоранию и метанообильности участка недр, которые ведут к увеличению затрат на добычу угля по сравнению с неопасными производствами соответственно в пять и семь раз, в диссертации обосновано применение налогового вычета расходов на обеспечение безопасности добычи угля в механизме НДС, а также исключение метана угольных пластов из объекта налогообложения НДС.

Методологические подходы к развитию налогообложения добычи угля, обоснованные в диссертации, реализованы в Федеральном законе от 28.12.2010 № 425-ФЗ «О внесении изменений в главы 25 и 26 Налогового кодекса Российской Федерации» и Федеральном законе «О внесении изменений в статьи 336 и 337 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 6 Федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации 18.12.2012).

Особенности фискального потенциала месторождений металлосодержащих полезных ископаемых заключаются в том, что большая часть месторождений характеризуется низким уровнем содержания полезных металлических компонентов, размещением в труднодоступных и неосвоенных районах, нередко запасы ТПИ являются трудноизвлекаемыми. Кроме того, существенный фискальный потенциал содержится в техногенных месторождениях минерального сырья, а также в углеводородах.

В то же время действующая концепция налогообложения добычи металлосодержащих полезных ископаемых не учитывает вопросы определения объекта нало-

гоообложения по НДС для металлических полезных ископаемых и вопросы налогообложения добычи попутных компонентов, как состоящих, так и не состоящих на государственном балансе запасов полезных ископаемых.

Ключевыми являются проблемные вопросы терминологического характера, такие как соотношение понятий «товарные руды» и «добытое полезное ископаемое»; соотношение понятий «многокомпонентные комплексные руды» и «полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд», особенности налогообложения драгоценных металлов в качестве основных и попутных компонентов и вопросы налогового стимулирования добычи отдельных видов металлосодержащих ТПИ.

В диссертации определены следующие направления совершенствования налогообложения добычи металлосодержащих полезных ископаемых:

- учитывая целесообразность оценки полезных ископаемых с учетом их действительной ценности, признание объектом налогообложения продукции после окончания следующих операций: подготовка руд к обогащению (дробление и измельчение руд, промывка руд, разделение по крупности (грохочение и классификация)); обогащение и агломерация руд (операции, направленные на получение концентратов, агломератов и другой продукции переработки, являющейся сырьем для металлургической промышленности). При этом при признании объектом налогообложения металлических концентратов количество полезного ископаемого должно определяться не как количество этого концентрата, а как количество металла в химически чистом виде в извлеченном из недр минеральном сырье. Такой подход позволит решить и проблему толкования двух групп понятий: «многокомпонентные комплексные руды» - «полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд» и «полезное ископаемое» - «полезный компонент»;

- введение специфических ставок НДС при добыче отдельных видов металлосодержащих полезных ископаемых;

- налогообложение добычи драгоценных и иных цветных металлов исходя из мировых цен на них, а также дифференциация налогообложения в зависимости от того, являются ли драгоценные металлы основными или попутными компонентами в рудах.

В ходе исследования также выявлено, что с учетом ежегодного истощения

разведанных и разрабатываемых месторождений отдельных видов металлосодержащих полезных ископаемых актуальным является вопрос разработки таких месторождений на труднодоступных и отдаленных территориях, которые характеризуются недостаточным уровнем развития транспортной и энергетической инфраструктуры, не способствующим привлечению инвестиций.

В результате проведенного исследования обосновано введение «налоговых каникул» («нулевой ставки» НДС) при добыче оловосодержащего сырья на территории Дальневосточного федерального округа на период не менее, чем 5 лет. Данное предложение составило основу Федерального закона от 21.07.2011 № 258-ФЗ «О внесении изменений в статью 342 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым налоговые каникулы по НДС при добыче кондиционных руд олова вводятся на период 2013-2017 гг.

Важное значение для региональных бюджетов имеет вопрос совершенствования системы налогообложения добычи ТПИ, которые используются в промышленности строительных материалов. Данные полезные ископаемые преимущественно являются общераспространенными, в то же время НДС при добыче соответствующих видов ТПИ присущи общие проблемы признания полезных ископаемых объектом налогообложения. Например, при разработке месторождений строительного сырья в результате проведения операций более или менее глубокой переработки полезных ископаемых производятся различные виды продукции (при разработке месторождений известняка производится кусковой камень, щебень и известняковая мука и т.п.).

Неопределенность в толковании объекта налогообложения привела к расширению масштабов исчисления НДС в отношении необработанного сырья исходя из расходов на добычу. Такой подход не учитывает действительную ценность сырья, не обеспечивает изъятие рентных доходов от добычи соответствующих видов минерального сырья, особенно в регионах с развитой строительной индустрией.

Так, стоимость общераспространенных полезных ископаемых (далее – ОП) в целях НДС в 2011 году в России составила 74 млрд. рублей, в то время как стоимость произведенных строительных материалов составила 110 млрд. рублей.

Существенный фискальный потенциал имеют отходы горнодобывающего производства. Только вскрышные и вмещающие породы, ежегодное использование

которых в России составляет не менее 1 млрд. м³, при средней цене произведенной из указанных пород продукции 1 тыс. рублей (без НДС) могут обеспечить увеличение годовых поступлений НДПИ на 220 млрд. рублей, или на 10 процентов. Увеличение налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов при этом составит не более 5,5 процента от выручки.

В диссертации сформулированы следующие направления совершенствования налогообложения добычи ОПИ:

- введение твердых ставок НДПИ при добыче отдельных видов ОПИ;
- четкое определение механизма налогообложения при использовании извлеченных вскрышных и вмещающих пород и иных отходов горнодобывающего производства;
- расширение налогово-бюджетной компетенции региональных органов государственной власти в сфере НДПИ, включая передачу на региональный уровень компетенции по установлению ставок НДПИ при добыче ОПИ и решению вопросов, связанных с определением стоимости отдельных видов добытых ОПИ в целях налогообложения с учетом новых принципов определения цен для целей налогообложения, а также введение регионального НДПИ при добыче этих полезных ископаемых (взамен федерального НДПИ либо как надбавки к нему).

Указанные предложения нашли отражение в Основных направлениях налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 гг.⁸, которыми предусмотрена проработка вопроса передачи на региональный уровень полномочий по установлению ставок НДПИ при добыче ОПИ.

В диссертации выявлены причины неэффективного использования фискального потенциала техногенных месторождений, содержащих ТПИ, в том числе вследствие непризнания объектом НДПИ полезных ископаемых, извлеченных из отходов, в отношении которых при первичной добыче из недр НДПИ исчислялся с совокупности расходов на добычу без учета действительной ценности полезных ископаемых и полезных компонентов, входящих в состав минерального сырья.

Кроме того, дискуссионным является вопрос признания объектом по НДПИ тех полезных компонентов, которые содержатся в минеральном сырье, но не состоят

⁸Одобрены Правительством Российской Федерации 02.05.2012.

на государственном балансе запаса полезных ископаемых и не упомянуты в лицензии на право пользования недрами, несмотря на то, что при последующих переделах они выделяются в самостоятельный продукт.

Сложность налогообложения добычи попутных компонентов и техногенного сырья, а также недооцененность их фискального потенциала привели к следующим выводам о направлениях развития налогообложения добычи указанных типов ТПИ:

- при первичной добыче полезных ископаемых из недр НДПИ должен исчисляться в отношении всех полезных компонентов, входящих в состав минерального сырья и указанных в лицензии на право пользования недрами, независимо от того, выделяются ли полезные компоненты в результате горнодобывающей деятельности в отдельный продукт. При вторичной добыче (из техногенных месторождений) облагаться должны не упомянутые в лицензии попутные компоненты;

- создание, в целях решения социальных проблем, связанных с окончанием срока разработки месторождений, а также для аккумулирования средств, необходимых для последующей отработки техногенных запасов, специального фонда денежных средств - горного ликвидационного фонда, средства которого должны размещаться в кредитных учреждениях, аккредитованных Правительством Российской Федерации. Налоговое стимулирование создания горного ликвидационного фонда и обеспечения его целевого использования может быть достигнуто за счет признания указанных затрат при налогообложении прибыли организаций;

- при разработке техногенных месторождений минерального сырья, углубленной переработке минерального сырья, в результате которых сокращаются общественные издержки на производство продукции из полезного ископаемого конкретного вида, может быть введен специальный налоговый режим, который включает:

- освобождение от налогообложения извлеченных из техногенных месторождений полезных ископаемых, а также прибыли, полученной при реализации произведенной из них продукции;

- распространение на деятельность по разработке техногенных месторождений полезных ископаемых режима особых экономических зон⁹, а также налоговых льгот по имущественным налогам.

⁹ Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

III. Публикации по теме диссертации

Монографии:

1. Юмаев М.М. Налогообложение недропользования в Российской Федерации [текст]: монография / Л.П. Павлова, Т.А. Блошенко, А.В. Ефимов, В.В. Понкратов, М.М. Юмаев // – М.: Воснтехиздат, Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной Палаты РФ, ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ», 2009. (31,0/6,2 п.л.);
2. Юмаев М.М. Налогообложение твердых полезных ископаемых: практика и перспективы [текст]: монография / Л.П. Павлова, М.М. Юмаев // - М.: ООО «Право-ТЭК», 2010. (17,0/8,5 п.л.);
3. Юмаев М.М. Система налогообложения добычи твердых полезных ископаемых: генезис и направления развития [текст]: монография / М.М. Юмаев // – Альметьевск: ТатАвтоматизация, 2012. (12,75 п.л.)

Публикации в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:

4. Юмаев М.М. Проблемные вопросы исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при разработке месторождений углеводородного сырья [текст] / М.М. Юмаев // Налоговая политика и практика. - 2003. - № 7. С.19-22. (0,35 п.л.);
5. Юмаев М.М. Ресурсные и имущественные налоги: итоги и перспективы [текст] / М.М. Юмаев // Налоговая политика и практика. - 2007. - № 2. С. 18-24. (0,7 п.л.);
6. Юмаев М.М. О развитии налогообложения добычи твердых полезных ископаемых [текст] / М.М. Юмаев // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. - 2009. - № 6. С. 14-19. (0,8 п.л.);
7. Юмаев М.М. Стоимостная оценка полезных ископаемых в целях налогообложения [текст] / М.М. Юмаев // Финансы. - 2009. - № 9. С.29-32. (0,5 п.л.);
8. Юмаев М.М. Основные положения новой концепции налогообложения минерально-сырьевого комплекса в условиях развития инновационной экономики [текст] / М.М.Юмаев // Финансы. – 2010. - № 12. С. 34-39. (0,7 п.л.);
9. Юмаев М.М. Совершенствование налогообложения добычи угля [текст] / М.М. Юмаев // Уголь.– 2011. - № 1. С. 23-27. (0,7 п.л.);
10. Юмаев М.М. Горная рента: распределение налоговой нагрузки между добычей и переработкой [текст] / М.М. Юмаев // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. – 2011. - № 2. С.65-76. (1,9 п.л.);
11. Юмаев М.М. Горный налоговый кредит как инструмент стимулирования инвестиций в недропользование [текст] / М.М. Юмаев // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2011. - № 2.С. 35-39. (0,65 п.л.);
12. Юмаев М.М. Развитие налогообложения рентных доходов в минерально-сырьевом секторе экономики [текст] / М.М. Юмаев // Финансы. – 2011. - № 5. С.35-40. (0,7 п.л.);
13. Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых: от дифференциации к новой концепции [текст] / М.М. Юмаев // Налоговая политика и практика. – 2011. - № 11. С.60-64. (0,4 п.л.)

Публикации в других научных изданиях и журналах^А

14. Юмаев М.М. Комментарий к приказу МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-21/170 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации» [текст] / М.М. Юмаев // Нормативные акты для бухгалтера. - 2002. - № 8 (164). С.25-29. (0,35 п.л.);
15. Юмаев М.М. Особенности заполнения декларации по налогу на добычу полезных ископаемых [текст] / М.М. Юмаев // Нормативные акты для бухгалтера. - 2002. - № 10 (166). С. 128-137. (1,32 п.л.);
16. Юмаев М.М. Налогообложение в добывающей промышленности [текст] / М.М. Юмаев // Российский налоговый курьер. - 2002. - № 11(июнь). С. 65-70. (0,53 п.л.);
17. Юмаев М.М. НДС, налог на имущество предприятий, налог на добычу полезных ископаемых в добывающей промышленности [текст] / М.М. Юмаев // Российский налоговый курьер. - 2002. - № 12 (июнь). С. 58-61. (0,4 п.л.);
18. Юмаев М.М. Комментарий к Налоговому кодексу РФ (глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых») (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ) [текст] / М.М. Юмаев // Нормативные акты для бухгалтера. - 2002. - № 14 (170). С. 15-19. (0,6 п.л.);
19. Юмаев М.М. Комментарий к приказу МНС России от 15.07.2002 № БГ-3-21/362 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых» [текст] / М.М. Юмаев // Нормативные акты для бухгалтера. - 2002. - № 15 (171). С. 121-123. (0,34 п.л.);
20. Юмаев М.М. Комментарий к приказу МНС России от 03.09.2002 № БГ-3-21/475 «О внесении изменений и дополнений в приказ МНС России «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 26 НК РФ» [текст] / М.М. Юмаев // Нормативные акты для бухгалтера. - 2002. - № 18 (174). С. 68-70. (0,3 п.л.);
21. Юмаев М.М. О реформировании системы налогообложения при добыче полезных ископаемых [текст] / М.М. Юмаев // Налоговый вестник. - 2003. - № 7. С. 8-12. (0,55 п.л.);
22. Юмаев М.М. Комментарий к приказу МНС России от 29.12.2003 № БГ-3-21/727 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых и инструкции по ее заполнению» [текст] / М.М. Юмаев // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. - 2004. - № 5/5. С. 44-72. (1,8 п.л.)
23. Юмаев М.М. Система неналоговых платежей при пользовании недрами [текст] / М.В.Прусова, М.М. Юмаев // Налоговый вестник. - 2004. - № 7. С. 66-72. (0,8/0,4 п.л.);
24. Юмаев М.М. О налоге на добычу полезных ископаемых [текст] / М.М. Юмаев // Налоговый вестник. - 2004. - № 8. С. 110-112. (0,33 п.л.);
25. Юмаев М.М. Минерально-сырьевой комплекс Российской Федерации: состояние и налоговый потенциал [текст] / М.М. Юмаев // Налоговый вестник. - 2004. - № 9. С. 3-10. (0,9 п.л.);
26. Юмаев М.М. Основные проблемы взимания НДС [текст] / М.М. Юмаев // Нефтегаз, Энергетика и Законодательство. - 2004-2005. - выпуск 4. С. 150-153. (0,4 п.л.);
27. Юмаев М.М. Платежи за пользование природными ресурсами [текст] / М.М. Юмаев // - М.: Налог-Инфо, 2005. (18,25 п.л.);

28. Юмаев М.М. Проблемы налогообложения твердых полезных ископаемых [текст] / М.М. Юмаев // Нефть. Газ. Право. - 2006. - № 2(68). С. 39-42. (0,43 п.л.);
29. Юмаев М.М. Анализируем обновленные правила исчисления НДС [текст] / М.М. Юмаев // Российский налоговый курьер. - 2007. - № 17 сентябрь. С. 51-54. (0,5 п.л.);
30. Юмаев М.М. Льготы по НДС при добыче углеводородного сырья [текст] / М.М. Юмаев // Российский налоговый курьер. - 2008. - № 1-2 январь. С. 92-94. (0,34 п.л.);
31. Юмаев М.М. Понятие добытого полезного ископаемого в толковании Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации [текст] / М.М. Юмаев // Нефть. Газ. Право. - 2008. - № 2(80). С. 7-30. (1,6 п.л.);
32. Юмаев М.М. Уплата НДС при добыче твердых полезных ископаемых и подземных вод (постатейный комментарий к главе 26 Налогового кодекса РФ) [текст] / С.Ю. Шаповалов, М.М. Юмаев // - М.: Юридическая компания «Налоговая помощь», 2009. (16,0/1,5 п.л.);
33. Юмаев М.М. О развитии и совершенствовании налогообложения при добыче нефти [текст] / Р.А. Саакян, М.М. Юмаев // Нефть. Газ. Право. - 2009. - № 2. С. 11-16. (0,7/0,5 п.л.);
34. Юмаев М.М. Об уплате НДС при добыче твердых полезных ископаемых и подземных вод [текст] / С.Ю. Шаповалов, М.М. Юмаев // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. - 2009. - № 20. С. 24-28. - 2009. - № 21. С. 31-35. - 2009. - № 22. С. 25-37. - 2009. - № 23. С. 18-27. - 2009. - № 24. С. 25-32. (4,85/0,7 п.л.);
35. Юмаев М.М. Актуальные вопросы налогообложения добытой нефти. Учет нефти в целях налогообложения [текст] / М.М. Юмаев // ИнфоТЭК: аналитика, документы, факты. 2009. - № 11. С. 16-22. (0,8 п.л.);
36. Юмаев М.М. Налогообложение добычи основных видов минерального сырья: проблемы и направления совершенствования [текст] / М.М. Юмаев // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. - 2009. - № 12. С. 23-28. (1,0 п.л.);
37. Юмаев М.М. Налогообложение недропользования: глоссарий терминов и понятий [текст] / Под редакцией Л.П. Павловой // - Одинцово.: АНОО ВПО ОГИ, 2010. (5,1/0,43 п.л.);
38. Юмаев М.М. Сущность НДС. Зарубежный опыт налогообложения добычи твердых полезных ископаемых [текст] / Л.П. Павлова, М.М. Юмаев // Нефтегаз, Энергетика и Законодательство. 2010. - Выпуск 9. С. 77-81. (0,6/0,3 п.л.);
39. Юмаев М.М. О развитии налогообложения природопользования [текст] / В кн.: Налоговая политика Российской Федерации: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса: сборник научных трудов. Под ред. проф. Л.П. Павловой // - М.: Финансовый университет, 2011. С. 299-305. (0,3 п.л.);
40. Юмаев М.М. Развитие налогообложения природопользования [текст] / В кн.: Сборник научных трудов преподавателей, научных сотрудников, аспирантов и студентов АБИК Минфина России // - М.: Академия бюджета и казначейства, 2011. С. 123-132. (0,52 п.л.).

Подписано в печать: 13.12.2012

Заказ № 8161 Тираж - 150 экз.

Печать трафаретная. Объем: 2,5 усл.пл.

Типография «11-й ФОРМАТ»

ИНН 7726330900

115230, Москва, Варшавское ш., 36

(499) 788-78-56

www.autoreferat.ru

